

Case No. D43/08

Salaries tax – deduction of maintenance payments and married person’s allowance – sections 12 and 29 of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Francis Tak Kong IP and Kelly Wong Yuen Hang.

Date of hearing: 18 March 2008.

Date of decision: 16 December 2008.

The appellant objected to the salaries tax assessment for the year of assessment 2006/07. The appellant claimed that he should be entitled to deductions of his maintenance payments and a married person’s allowance.

The appellant and Madam A on 27 April 2005 executed a Divorce Agreement by which the appellant should pay C\$1,000 monthly to Madam A as maintenance. The Supreme Court of Country B issued the Certificate of Divorce on 13 June 2005, confirming that the marriage between the appellant and Madam A was formally dissolved on 11 June 2005.

The appellant did not dispute that the maintenance payments did not comply with the requirements for deduction under section 12(1) of the IRO; neither did he dispute that a divorcee did not comply with the requirements for entitlement to a married person’s allowance under section 29 of the IRO. What the appellant disputed was that, given the payment in all three situations was in the nature of financial maintenance, why he would be entitled to such an allowance if he was married or separated but not if he was divorced. The appellant considered the IRO unfair and in ignorance of the objective world.

Held:

1. Maintenance payments, despite being ordered by the court, were expenses of a domestic or private nature, and could not be said to have been incurred in the production of the appellant’s pension income. Therefore, the requirements under section 12(1) of the IRO were not satisfied and the deduction for such payments was not allowed.
2. According to section 29 of the IRO, the claimant for a married person’s allowance must be married, and his spouse did not have assessable income, and if they were living apart, the claimant must be maintaining his spouse. Section 2

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

of the IRO defined spouse as married persons. Accordingly, ‘married person’s allowance’ was not applicable to divorcees. (Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647)

3. In the present case, the marriage between the appellant and Madam A was formally dissolved on 11 June 2005. In the relevant year of assessment 2006/07, the appellant was not in a marriage with Madam A. Therefore, the appellant did not comply with the requirements under sections 29 and 2 of the IRO and was not entitled to a married person’s allowance.
4. The Board agreed that the appellant’s views were not without sense. However, whether the IRO was unfair to divorcees and should therefore be amended was a policy issue and was beyond the jurisdiction of the Board. (Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647; Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 534)

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647
D61/99, IRBRD, vol 14, 511
D82/03, IRBRD, vol 18, 824
Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 534

Taxpayer in absentia.

Chan Sze Wai and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D43/08

薪俸稅 – 贍養費開支的扣除及已婚人士免稅額 – 《稅務條例》第12條及第29條

委員會：蘇震共（主席）、葉德江及黃苑桁

聆訊日期：2008年3月18日

裁決日期：2008年12月16日

上訴人反對稅務局向他作出的2006/07課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他應獲扣除贍養費開支及已婚人士免稅額。

上訴人與A女士在2005年4月27日簽訂離婚協議書，上訴人須每月支付1,000元加幣給A女士作贍養費。B國家最高法院在2005年6月13日簽發離婚證書，證明上訴人與A女士的婚姻在2005年6月11日正式解除。

上訴人並沒有爭論贍養費開支是否不符合稅例第12(1)條的扣除條件，亦沒有爭論離婚人士是否不符合稅例第29條關於已婚人士免稅額的規定。上訴人爭論的是，所支付的同樣是經濟供養，為甚麼已婚的他及分居的他可享免稅額，而離婚的他就偏偏不可。上訴人認為這是稅例的不公平及不合時宜，應作修訂。

裁決：

1. 雖是被法庭頒令支付的，贍養費開支只屬家庭性質或私人性質的開支，不能說是為產生上訴人的退休金入息所招致的，因此不符合稅例第12(1)條規定，有關開支不獲扣除。
2. 根據稅例第29條規定，「已婚人士免稅額」申索人必須是已婚人士，而配偶並無應評稅入息，若分開居住，必須供養另一配偶方，才可獲得「已婚人士免稅額」。稅例第2條規定配偶指已婚的婚姻者。因此，「已婚人士免稅額」不適用於已離婚人士。（*Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue* 5 HKTC 647）
3. 本案上訴人與A女士的婚姻已於2005年6月11日正式解除。在有關的2006/07課稅年度內，上訴人與A女士之間已沒有婚姻關係，因此上訴人不符合稅例第29及第2條規定，不能享有「已婚人士免稅額」。

4. 委員會雖然認同上訴人的觀點不是沒有道理的，但稅例是否對離婚人士不公平並為此應否修訂稅例是政策性議題，超越了委員會的權限。(Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647; Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 534)

上訴駁回。

參考案例：

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647
D61/99, IRBRD, vol 14, 511
D82/03, IRBRD, vol 18, 824
Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 534

納稅人缺席聆訊。

陳施維及黎詠文代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

上訴

1. 上訴人反對稅務局向他作出的 2006/07 課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他應獲扣除贍養費開支及已婚人士免稅額。稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於 2007 年 12 月 6 日發出決定書，否決上訴人之反對。上訴人不服，向委員會提出本上訴。

事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：
 - (1) 上訴人與A女士在2005年4月27日簽訂離婚協議書[B1/25]，上訴人須每月支付1,000元加幣給A女士作贍養費。
 - (2) B國家最高法院在2005年6月13日簽發離婚證書[B1/26]，證明上訴人與A女士的婚姻在2005年6月11日正式解除。
 - (3) 上訴人是一名退休公務員。在2006/07課稅年度的個別人士報稅表內[R1/1-4]，上訴人聲稱A女士為他的配偶，申報扣除贍養費開支及已婚人士免稅額，資料如下：

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(a) 本人於本年度內獲得的入息

退休金 298,409元

(b) 扣除

支出及開支－贍養費
(1,000元加幣x12個月x匯率：約7.5元
港幣兌1元加幣) 90,000元

(c) 已婚人士免稅額

(i) 本人已與配偶分居，配偶在本年度
內並沒有任何應課薪俸稅的入息 是

(ii) 本人在本年度內已付給配偶的生活費用 90,000元

- (4) 評稅主任認為上訴人所申索扣除的贍養費開支屬家庭性質或私人性質的開支，因此不能獲得扣除；而上訴人在2006/07課稅年度內並非已婚人士，故他亦不能享有已婚人士免稅額[R1/8]。評稅主任遂向上訴人作出以下2006/07課稅年度薪俸稅評稅：

| | |
|-----------------|----------------|
| | 元 |
| 入息[事實第2(3)(a)項] | 298,409 |
| 減：基本免稅額 | <u>100,000</u> |
| 應課稅入息實額 | <u>198,409</u> |
| 應繳稅款 | <u>13,598</u> |

- (5) 上訴人反對上述薪俸稅評稅，理由如下[R1/12]：

「假設夫妻二人全年入息為500,000元，可獲免稅額200,000元。

如果女方無收入，即男方的500,000元，可獲免稅額200,000元。分居亦獲此計算，為何離婚不能？兩人每年開支亦是男方入息500,000元之內也！離婚後，男方再婚，即擁有夫妻二人合計的免稅額，這時，贍養費才屬個人額外開支。女方再結婚，她屬於新夫婦的二人合計的免稅額內，當然不能再享受前夫的免稅額，前夫有權不付贍養費，仍繼續付則屬私人開支了。因此，結論是：夫婦離婚，任何一方沒有再婚，都應該繼續享有二人合計的免稅額！...」

(6) 評稅主任就上訴人的反對回覆說[R1/14]:

「去年，你就同樣的申索已向本局提出反對。本局遂去信向你解釋在《稅務條例》下，有關所述的贍養費屬私人開支，不能以開支的形式作稅項扣除。另外，本局亦沒有就贍養費開支設立免稅項目，所以，你申索扣除給予前妻的贍養費開支，不獲接受。

另外，為使你更明白法庭就此類申索的判決，本局曾於2006年11月29日去信給你並附上 Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 的判案書[高等法院(上訴法庭)民事訴訟判案書號碼2005年第23號][R2/61-69]，以供參考。高等法院(上訴法庭)已裁定贍養費支出不可獲得扣除。

後來，本局發現你在2005年6月13日才正式離婚。由於你在正式離婚前及與妻子分居期間有供養或經濟上支持她，所以你符合《稅務條例》規定，可獲給予已婚人士免稅額。因此，遂主動向你建議就你的2005/06課稅年度最後評稅給予已婚人士免稅額。但是，由於你在2006/07課稅年度已屬單身，本局未能在有關年度(則2006/07)給予已婚人士免稅額。」

(7) 上訴人就評稅主任回覆爭議說[R1/14-15]:

「分居付贍養費與離婚後雙方沒有再結婚所付的贍養費，均是男方的家庭支出，為何不能/不應同樣處理？！」

你們真的沒有考慮一件事的處理是否合理，完全沒有為市民應有權益着想！連『判例』也只知道有其事，而沒有細心研究是否/能否修改現有條例！請細讀該『判例』第22段，尤其是最後一句‘Any reform in this regard is a matter entirely for the Legislature, and not for the Courts’! 很明顯指出修不修改現有條件，是你們肯不肯花費功夫在行政上立法修訂而已！...」

(8) 就 2006/07 課稅年度關於贍養費扣減及已婚人士免稅額的爭議，副局長作出了書面決定，駁回上訴人的反對，維持 2006/07 課稅年度薪俸稅評稅，理由如下[B1/23-24]:

「在本個案中，上訴人向[A]女士所支付的贍養費很明顯是家庭性質或私人性質的開支，與其退休金入息並無關係，因此不能在薪俸稅下獲得扣除。事實上，稅務上訴委員會在D61/99, IRBRD, vol 14, 511及D82/03, IRBRD, vol 18, 824兩宗上訴案中已清楚指出贍養費開支不能符合稅例第12(1)(a)條所指的『完全、純粹及必須為產生應評稅入息而招致』及『不屬家庭性質或私人性質的開支』的規定；而上訴

庭在Sit Kwok Keung一案中亦認同根據現行的稅例，贍養費開支是不能獲得任何稅務寬免的。

至於上訴人申請已婚人士免稅額一事，上訴人於2005年6月11日與[A]女士離婚，他在2006/07課稅年度內並非已婚人士，因此他不能符合稅例第29(1)條有關『已婚』的條件。雖然上訴人在該課稅年度內須向[A]女士支付贍養費，但[A]女士已不再是上訴人的配偶，故此稅例第29(4)條亦不適用於本個案。總括而言，本人認為上訴人並不符合稅例第29(1)及(4)條的規定，是以他不能享有已婚人士免稅額。

本人明白上訴人須向前妻支付贍養費卻未能就有關開支取得任何稅務寬免而感失望，但正如上訴庭在Sit Kwok Keung案的判辭中指出，立法會亦曾在2002年7月10日的會議上就贍養費開支的稅務寬免問題作出討論，而當時的財經事務及庫務局局長亦已清楚表示政府不支持為有關開支設立免稅項目。在此情況下，本人只能依循現行的稅例作出決定。」

上訴人的上訴理由

3. 上訴人不服副局長的決定，向本委員會上訴，書面陳述理由如下[B1/1-3]:

「這次稅務糾紛，本人曾向稅務局再三申述不公平的不合時宜的條例，應該修訂。奈何稅務局從下至上的官員，只識墨守成規，拿着2002年法官也感遺憾的判案，當作上方寶劍，完全沒有一點說明考慮本人的反對理由是否合理，亦沒有反駁本人的申說不當，只是重覆認為有先例可援，維持應繳稅項。

...本人的反對理由...現再引述如下:

假設男方年入300,000元，女方無入息。

1. 男女婚後，可獲 200,000 元免稅額，兩方開支由男方負責。
2. 男女分居，亦同樣可獲 200,000 元免稅額，亦即同意兩方開支由男方負責。
3. 男女離婚，雙方沒有再結婚，男方付贍養費，等同分居負擔女方生活費，為何不能享用同樣的免稅額?

∴結論: 男方離婚，雙方沒有再結婚，男方付贍養費，應享用同樣的免稅額!

如果，貴委員會認為本人言之有理而且充分，則應判我得直，然後再繼續討論如何修訂不合時宜的現有條例。」

聆訊

4. 上訴人因事未能出席聆訊，委員會指示並根據《稅務條例》第 68(2D)條在上訴人缺席的情況下進行了聆訊。

贍養費開支的扣除

5. 稅例第12條規定：

「(1) 在確定任何人在任何課稅年度的應評稅入息實額時，須從該人的應評稅入息中扣除—

(a) 完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支，但屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支則除外；」

6. 稅例第12(1)條指定了凡「為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支」必須扣除，不過，條件是該支出及開支是「完全、純粹及必須」為產生該應評稅入息而招致的，並且該支出及開支是不屬於家庭性質或私人性質以及不屬資本開支。

7. D82/03, IRBRD, vol 18, 824一案上訴人同樣要求扣除向前妻支付的贍養費。委員會裁定上訴人的贍養費開支與其工作並無關係，不符合稅例第12(1)(a)條所指「完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致」的規定，不可予以扣除[R2/76]。

8. 在 Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647〔以下簡稱「薛國強(第一)案」〕，上訴庭裁定上訴人被法庭頒令支付的贍養費是不符合稅例第 12(1)條規定，不獲稅務扣減[R2/33]。相關判辭的英文原文節錄如下(第 659 頁 8 段):

‘..as a matter of statutory construction the appellant is not entitled to the married person’s allowance,...Maintenance payments made to Madam Yim pursuant to the court order are not deductible under section 12(1) of the Ordinance because they do not satisfy the conditions of that section.’

9. 在 Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 534〔以下簡稱「薛國強(第二)案」〕中，上訴人就上訴法庭在薛國強(第一)案中的判決申請司法覆核。原訟法庭法官夏正民拒絕向上訴人發出准予申請司法覆核的許可。他在判辭中指出贍養費是家庭性質或私人性質的開支，並不符合稅例第12(1)(a)條的扣除規

定。即使該項開支是在法庭頒令的情況下支付亦不會將其性質改變[R2/65]。相關判辭的英文原文節錄如下(第538頁15段)：

'I am reminded by the applicant, although the matter was not earlier canvassed, that he also relies on section 12(1)(a) of the [Inland Revenue] Ordinance. Section 12(1)(a) says that, in ascertaining the net assessable income a person for any year of assessment, there shall be deducted from the assessable income of that person all outgoings and expenses other than expenses of a domestic or private nature. In my view, maintenance payments are manifestly expenses of a domestic or private nature. They are not, for example, business expenses nor are they are in any other way public expenses. The fact that a court orders payment of family support does not thereby convert the payment into one of a public as opposed to a private nature. In my view, therefore, section 12(1)(a) is not applicable.'

10. 根據上述案例，雖是被法庭頒令支付的，贍養費開支只屬家庭性質或私人性質的開支，不能說是為產生退休金入息所招致的，因此不符合稅例第12(1)條規定，有關開支不獲扣除。

已婚人士免稅額

11. 稅例第29條規定：

「(1) 任何人如在任何課稅年度內任何時間屬已婚並有以下情形，則須根據本條在該課稅年度獲給予一項免稅額(『已婚人士免稅額』)─

(a) 該人的配偶在該課稅年度並無應評稅入息；

(4) 如丈夫與妻子分開居住，則只有在申索已婚人士免稅額的配偶是在供養或經濟上支持該另一名配偶的情況下，方可給予該免稅額。」

12. 稅例第2條則規定：

「“婚姻”(marriage)指─

(a) 香港法律承認的任何婚姻；或

(b) 在香港以外任何地方由兩個有行為能力結婚的人按照當地法律而締結的婚姻，不論該婚姻是否獲香港法律承認...而‘結婚’(married)一詞須據此解釋；

“配偶”(spouse)指丈夫或妻子；

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

“丈夫”(husband)指已婚男士，而其婚姻是本條所指的婚姻者；

“妻子”(wife)指已婚婦女，而其婚姻是本條所指的婚姻者；」

13. 根據稅例第29條規定，申索人必須是已婚人士，而配偶並無應評稅入息，若分開居住，必須供養另一配偶方，才可獲得「已婚人士免稅額」。稅例第2條規定配偶指已婚的婚姻者。因此，「已婚人士免稅額」不適用於已離婚人士。

14. 在「薛國強(第一)案」，上訴人在離婚後按照法院的判令支付前妻及兩名兒子的生活費，他認為他應獲給予「已婚人士免稅額」。委員會、高等法院原訟法庭及上訴法庭均駁回上訴人的觀點，分別一致裁定離了婚的上訴人不是已婚人士，不獲稅例第29(1)條的「已婚人士免稅額」。至於稅例第29(4)條關於供養已分居的配偶，只適用於有婚姻關係的「丈夫」與「妻子」。上訴人與他的前妻已離婚，不再是「丈夫」與「妻子」的關係，他的前妻亦不再是他的「配偶」，故此上訴人不能引用稅例第29(4)條申索已婚人士免稅額。相關的委員會及法院判辭的英文原文節錄如下：

(i) 委員會 (第651頁10段) [R2/25]

'The Appellant is not within section 29(1) as he was not married at any time within the year of assessment 1998/99. His case is not within section 29(4) as the Appellant and Madam Yim were not "husband and wife" and the Appellant was not a "spouse" within the meaning of the [Inland Revenue] Ordinance in that year of assessment.'

(ii) 原訟法庭 (第654頁9段) [R2/28]

'I agree with the Board's decision because even section 29(4) refers to a "husband and wife ... living apart ...". The use of the words "husband and wife" clearly shows that although 2 people may not be living together, their relationship must still be that of a married couple before section 29 can be relied upon.'

(iii) 上訴法庭 (第659頁7段) [R2/33]

'Given the statutory meanings ascribed to those terms in subsections (1) and (4) of section 29, the decision of the Board to the effect that the appellant was not "married" for the purposes of section 29(1) in the relevant year of assessment was unassailable and the judge was plainly right in upholding the decision of the Board in that regard.'

15. 根據上述案例，要申索稅例第29條的「已婚人士免稅額」，上訴人必須在有關的課稅年度內是稅例第2條所規定的婚姻者。

16. 本案上訴人與 A 女士的婚姻已於 2005 年 6 月 11 日正式解除〔事實第 2(2) 項〕。在有關的 2006/07 課稅年度內，上訴人與 A 女士之間已沒有婚姻關係，因此上訴人不符合稅例第 29 及第 2 條規定，不能享有「已婚人士免稅額」。

稅例不公平不合時宜

17. 根據其呈交的上訴理由，上訴人不服的是現行稅例對他離婚後所負擔的贍養費沒有給予稅務寬免。上訴人並沒有爭論贍養費開支是否不符合稅例第 12(1) 條的扣除條件，亦沒有爭論離婚人士是否不符合稅例第 29 條關於已婚人士免稅額的規定。上訴人爭論的是，所支付的同樣是經濟供養，為甚麼已婚的他及分居的他可享免稅額，而離婚的他就偏偏不可。上訴人認為這是稅例的不公平及不合時宜，應作修訂。

18. 上訴人的上述觀點不是沒有道理的。事實上，上訴庭大法官 Le Pichon JA 在「薛國強(第一)案」對離婚人士就贍養費開支不獲稅務寬免亦表同情，認為現行稅例似有不公，應予檢討。相關判辭的英文原文節錄如下(第 659 頁 9 段)〔R2/33〕：

'The rationale for not according a divorced person the equivalent of the married person's allowance when he is nonetheless legally liable to support his former spouse is difficult to fathom. For my part, I have considerable sympathy with persons (of which there must be many) in the position of the appellant. The position under the legislation as it stands does seem to be both unfair and inequitable. It may be more than passing interest to note the position in other jurisdictions. For example, under UK tax legislation, some form of tax relief has always been available...

Quite why some form of tax relief is not available in Hong Kong is not readily apparent. However, redress lies not in the hands of the court but the legislature. It is perhaps timely to invite its attention to this "iniquity".'

19. 不過，修訂稅例是立法機關的權轄，稅例一天未修訂好，我們都得遵照現行稅例執行，沒有斟酌餘地。

20. 事實上，上訴庭在「薛國強(第二)案」亦指出對離婚人士支付贍養費不享免稅額的不公平現象，立法會曾在「薛國強(第一)案」審結後於 2002 年 7 月 10 日的會議上作出討論〔見 R1/26-28〕，但結果並沒有為贍養費開支設立任何稅務寬免。政策依舊，婚離人士支付贍養費給前配偶仍不獲任何稅務寬免。相關判辭的英文原文節錄如下(第 542 頁 22 段)〔R2/69〕：

'I also have considerable sympathy with persons in the position of the appellant who receive no tax relief for maintenance payments made to a former spouse. The Legislature's attention was directed to this "iniquity" in the judgment of Le

Pichon JA. This matter was debated in the Legislative Council on 10 July 2002 following the decision in Civil Appeal 3137. It is clear from the press release of that debate supplied to us that the Government did not consider it appropriate to introduce a tax allowance to persons in the position of the appellant for alimony or maintenance payments to a former spouse. Any reform in this regard is a matter entirely for the Legislature and not for the Courts.'

21. 據上所述，依循現行稅例，上訴人作為離婚人士是不能獲得「已婚人士免稅額」的。至於稅例是否對離婚人士不公平並為此應否修訂稅例是政策性議題，超越了本委員會的權限。

總結

22. 稅例第68(4)條規定：

「證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

23. 綜合上述對現行相關稅例的分析，本委員會裁定上訴人並未完成其舉證責任，證明副局長所決定的評稅額過多或不正確。

24. 據此，本委員會駁回上訴人的上訴並維持副局長的決定。